Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 32254 du rôle
Inscrit le 3 avril 2013

Audience publique extraordinaire du 24 mai 2013

Recours formé par
l'Association ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32255 du rôle et déposée le 3 avril 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles Kaufhold, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de l'Association ..., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro …, représenté par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 mars 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 avril 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Max Muller, en remplacement du Maître Charles Kaufhold, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 mai 2013.

Par courrier du 4 mars 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à l'Association ... de lui fournir certains renseignements concernant Madame ..., épouse ..., au motif que cette dernière ferait l'objet d'un contrôle en France, ladite injonction étant libellée comme suit :

« […] *Suite à une demande d'échange de renseignements du 30 janvier 2013 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 12 avril 2013 au plus tard.*

Personne faisant l'objet d'un contrôle en France :

Monsieur ...

Date et lieu de naissance :   ... en ...

Adresse connue :   ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

Monsieur ... fait actuellement l'objet d'un contrôle fiscal de la part des autorités françaises. Selon le fisc français, Monsieur ... aurait été fonctionnaire auprès de .... A ce titre, il aurait la possibilité de faire partie de l'Association ... Le contribuable affirmerait n'avoir jamais été membre de l'.... Afin de pouvoir clarifier la situation fiscale de leur contribuable, le fisc français nécessite certaines informations.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011

- Veuillez indiquer si Monsieur ... disposait de la qualité de sociétaire de l'... pour la période visée ;

- Veuillez indiquer si Monsieur ... procédait au dépôt de fonds par chèques, espèces, virements, à partir de différentes agences bancaires, à destination de l'... durant la période visée.

L'impôt visé par la présente demande est l'impôt sur le revenu ainsi que les revenus propres du contribuable français.

Après examen, la demande contient à mon avis toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. […] »

L'Association ... a fait introduire, par requête déposée le 3 avril 2013 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de l'injonction précitée du 4 mars 2013.

Aux termes de l'article 6 de la du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, désignée ci-après par « la loi du 31 mars 2010 », le tribunal administratif est compétent pour connaître d'un recours en annulation introduit contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur des renseignements, de sorte qu'il n'est pas compétent pour connaître du recours principal en réformation.

Le recours subsidiaire en annulation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours la demanderesse fait de prime abord valoir qu'elle aurait demandé la communication de la demande française sur base de laquelle la décision directoriale déférée a été prise, mais que le directeur lui aurait refusé cette communication. Or, le refus de lui communiquer la demande française porterait atteinte à son droit à un procès équitable, de sorte qu'elle demande au tribunal d'ordonner le dépôt au greffe de ladite demande pour qu'elle puisse en avoir communication et, dans le cadre d'un mémoire supplémentaire, y prendre position.

Le délégué du gouvernement estime que si la loi du 31 mars 2010 prévoirait certes que le président de la chambre ayant à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires, cette possibilité devrait être limitée aux situations où de nouveaux éléments se révèleraient en cours de procédure sans la faute des parties. Or, en l'espèce, la décision directoriale serait suffisamment motivée et comporterait toutes les précisions nécessaires pour permettre à la demanderesse d'organiser utilement sa défense. Le délégué du gouvernement est encore d'avis que la décision déférée aurait été établie conformément à la demande française et que par ailleurs la demande aurait été déposé au greffe du tribunal administratif, de sorte que la demanderesse pourrait la consulter sur place. Cependant, la communication de la demande de renseignements heurterait le secret fiscal inscrit au § 22 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « AO », étant donné que, dans le présent litige, la demanderesse et le contribuable visé en France ne seraient pas la même personne.

Lors de l'audience des plaidoiries du 22 mai 2013, sur question afférente du tribunal administratif, les parties ont marqué leur accord pour prendre l'affaire en délibéré, pour permettre au tribunal, dans un premier temps, de trancher les questions de la communication de la demande française à la demanderesse et de la demande formulée par la partie demanderesse de pouvoir produire un mémoire supplémentaire, sans qu'il soit opportun de discuter ces questions dans un mémoire séparé.

Quant à la communication de la demande de renseignements française dans la cadre de la présente procédure contentieuse, force est au tribunal de constater que l'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à rétablir des règles d'assistance administratives réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par « la convention », stipule que les autorités de l'Etat requis saisies de demandes de renseignements sont admises à « *révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements* », de sorte à admettre que le contenu d'une demande de renseignements peut en principe être dévoilé dans le cadre d'une procédure contentieuse dirigée contre une décision nationale tendant à donner suite à une telle demande. Par ailleurs, le détenteur des renseignements demandés est à qualifier de « *témoin* » au sens de l'article précité de la convention, de sorte à être inclus dans le cercle des personnes auxquels la demande peut être dévoilée.[1]

D'autre part, en vertu des paragraphes (4) et (5) de l'article 8 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », applicables en la matière dans la mesure où aucune disposition de la loi du 31 mars 2010 les exclut et pour autant qu'aucune disposition de cette même loi n'y déroge,[2] : « *(4) Le délégué du Gouvernement dépose au greffe, dans les mêmes délais, copie des pièces dont il entend se servir plus particulièrement. Ces pièces sont communiquées aux parties par le greffe.*

---

[1] Voir CA 2 mai 2013, n° 32284C du rôle publié sous www.jurad.etat.lu

[2] Voir en ce sens CA 2 mai 2013, n° 32284C du rôle précité

(5) L'autorité qui a posé l'acte visé par le recours dépose le dossier au greffe sans autre demande, dans le délai de trois mois à partir de la communication du recours. Les parties peuvent obtenir copie des pièces de ce dossier contre paiement des droits de copie fixés pour frais de justice. Le recouvrement de ces frais est opéré par le receveur de l'Administration de l'enregistrement », de sorte que le greffe du tribunal administratif est en principe tenu de communiquer d'office à la partie demanderesse la demande de renseignement étrangère, déposée obligatoirement par le délégué du gouvernement ensemble avec le mémoire en réponse.[3]

Cependant, force est encore au tribunal de constater, de concert avec le délégué du gouvernement, que la communication de la demande de renseignements étrangère à des personnes autre que le contribuable faisant l'objet du contrôle fiscal dans l'Etat requérant, comporte un risque que des informations protégées par le secret fiscal ancré au § 22 AO soient dévoilés.

D'un autre côté, il est indispensable qu'un administré qui introduit un recours devant le tribunal administratif puisse préparer sa défense dans le respect de ses droits de la défense et du principe de l'égalité des armes.

Dès lors, le tribunal administratif, afin de concilier ces deux principes, est amené à retenir que dans l'hypothèse où le demandeur est une personne autre que le contribuable qui fait l'objet du contrôle fiscal dans l'Etat requérant, la possibilité d'instruire équitablement une affaire d'échange de renseignements, tant du côté du demandeur que du côté de la partie étatique, est suffisamment garantie par la consultation au greffe de la demande de renseignements étrangère par la demanderesse, sans que celle-ci n'ait droit à en avoir communication. Cette solution est encore compatible avec le principe retenu à l'article 60 de la loi du 21 juin 1999, certes non applicable en l'espèce, aux termes duquel : « *Le demandeur peut prendre connaissance de tous les documents et pièces versés par l'administration au dossier du litige, y compris ceux contenant des indications relatives aux bénéfices ou revenus de tiers, de telle manière qu'il puisse s'assurer que les points de comparaison retenus par l'administration visent bien des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne.*

Toutefois, les communications concernant les entreprises ou personnes nommément désignées ne portent que sur les moyennes de chiffres d'affaires ou de revenus, de façon à respecter le secret professionnel. Ces comparaisons ne sauraient à elles seules justifier des demandes de l'administration », et dont le but avait été de « *régler la consultation de pièces d'autres contribuables sans enfreindre le secret fiscal* ».[4]

Il suit des considérations qui précèdent que dans la mesure où en l'espèce la demanderesse n'est pas la même personne que le contribuable faisant l'objet du contrôle en France, la demande en communication de la demande de renseignements française est à rejeter pour ne pas être fondée, étant relevé que ladite demande peut être consultée au greffe par la demanderesse.

Quant à la demande de pouvoir produire un mémoire supplémentaire, force est au tribunal de conclure que le présent jugement est à qualifier de jugement avant dire droit,

---

[3] Voir CA 2 mai 2013 n° 32284C du rôle précité

[4] Voir Proposition de loi portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, doc. parl. 4326, p. 16

respectivement qu'il tranche une question s'apparentant à une mesure d'instruction au sens de l'article 14 de la loi du 21 juin 1999,[5] de sorte qu'en vertu de l'article 7, paragraphe 2 de la même loi, dont l'application n'est pas exclue par la loi du 31 mars 2010, « *chaque partie peut encore prendre position par un mémoire supplémentaire.* » Il s'ensuit que les parties ont le droit de produire un mémoire supplémentaire.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour connaître du recours principal en réformation ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

avant tout autre progrès en cause, rejette la demande en communication de la demande de renseignements des autorités françaises du 30 janvier 2013 à l'Association ... ;

invite la partie demanderesse à prendre position par voie d'un mémoire supplémentaire à déposer au plus tard le vendredi 14 juin 2013, 17.00 heures, au greffe du tribunal administratif, la partie étatique étant à son tour invitée à prendre position par voie d'un mémoire supplémentaire à déposer au plus tard le 28 juin 2013, 17.00 heures, au greffe du tribunal administratif ;

refixe l'affaire à l'audience publique du mercredi 3 juillet 2013 à 9.00 heures pour continuation des débats;

en attendant, sursoit à statuer et réserve les frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 24 mai 2013 par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

s. Claudine Meili — s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 24/5/2013

Le Greffier du Tribunal administratif

[5] Voir CA 2 mai 2013 n° 32284C du rôle précité